

2. В економічному змісті фінансові коефіцієнти повинні мати однакову спрямованість (зростання коефіцієнта означає покращення фінансового стану).

3. Для всіх фінансових коефіцієнтів повинні бути вказані нормативи мінімально задовільного рівня або діапазону змін.

4. Фінансові коефіцієнти повинні розраховуватися тільки за даними публічної бухгалтерської звітності підприємств.

5. Фінансові коефіцієнти повинні давати можливість проводити рейтингову оцінку підприємства як в просторі (порівняно з іншими підприємствами), так і в часі (за ряд періодів) [5].

Таким чином, на сьогоднішній день постає важливе питання про розробку такої методики оцінки, яка б давала чітке уявлення про існуючий фінансовий стан підприємства, середовище, в якому воно функціонує, вимагала мінімум загальнодоступної інформації, висвітлювала б усі сторони діяльності підприємства і могла б бути основою для виробітку рекомендацій щодо прийняття заходів для подальшого підвищення його фінансової стійкості.

Література: 1. Ковалев В. В. Введение в финансовый менеджмент. — М.: Финансы и статистика, 1999. — 768 с. 2. Петриченко Л. Ю. Критерії стійкості комерційного банку // *Фінанси України*. — 2000. — №7. — С. 128 – 135. 3. Хельферт Э. Техника финансового анализа. — М.: Аудит, 1996. — 664 с. 4. Чупис А. В. Финансовое положение предприятия (оценка, анализ, планирование) / А. В. Чупис, А. М. Царенко, О. Л. Кашенко, С. Н. Закоморный, В. А. Борисова. — Сумы: Сумской государственной университет, Университетская книга, 1998. 5. Шеремет А. Д. Методика финансового анализа / А. Д. Шеремет, Р. С. Сайфулин. — М.: ИНФРА-М, 1995. — 172 с.

*Стаття надійшла до редакції
27.07.2004 р.*

УДК 631.16:336.2:631.145 **Худавердієва В. А.**

ШЛЯХИ УДОСКОНАЛЕННЯ СИСТЕМИ ОПОДАТКУВАННЯ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВ

The essence of tax policy as an inalienable constituent of recovery the recession is examined. The objective necessity of carrying out tax reform aimed at optimizing the tax payments of enterprises and increasing the profitability is motivated. Basic measures for the improvement of taxation of agricultural commodity producers are detesmined.

Сільськогосподарське виробництво — одна з найважливіших галузей народного господарства. І ця га-

лузь, незважаючи на незначне зростання виробництва, знаходиться у кризовому стані. Кризовий стан аграрного сектору України, крім багатьох інших причин, зумовлений ще й непристосованою до особливостей АПК податковою системою.

Актуальність цієї теми пов'язана з не вирішеністю окремих теоретичних, методологічних та практичних питань аналізу податкових відносин — передумови створення ефективної системи оподаткування. Діюча система оподаткування стримує розвиток вітчизняного виробника сільськогосподарської продукції, оскільки вона має фіскальну спрямованість, що зумовило високий податковий тиск і постійне адміністративне втручання податкових органів у господарську діяльність суб'єктів підприємництва.

Такий стан вимагає перегляду існуючих податкових принципів, обґрунтування оптимального податкового рівня, прийнятого для всіх учасників податкового процесу.

Вагомий внесок в дослідження питань теорії та практики функціонування ефективного механізму податкового регулювання економіки зробили як зарубіжні вчені-економісти (Ф. Бекон, С. Брю, Т. Гоббс, Д. Кейнс, Ф. Кене, А. Лаффер, К. Маркс, Д. Рікардо, А. Сміт), так і вітчизняні (В. В. Буряковський, О. Д. Василик, М. П. Кучерявенко, І. Ф. Родіонова, В. М. Федосов та інші вчені).

Однак, незважаючи на чисельні наукові розробки, проблема удосконалення системи оподаткування сільськогосподарських підприємств не отримала системного розв'язання, а тому й надалі залишається актуальною, продовжує залишатися предметом дослідження.

Провідною і визначальною метою даної статті є те, що нинішня економічна ситуація в Україні потребує висвітлення ролі діючої в умовах ринкових відносин податкової системи, та її впливу (позитивного або негативного) на діяльність сільськогосподарських товаровиробників. Непослідовність і некомплексність ринкових реформ в Україні разом з об'єктивними чинниками зумовили негативні наслідки, а саме: значне скорочення обсягів виробництва та зниження життєвого рівня населення. Тому, ми вважаємо, необхідним приділити увагу проблемі визначення і впровадження в життя ефективної системи оподаткування.

Основна причина важкого фінансового стану аграрного сектору економіки полягає не у високих податкових платежах, а у великих витратах сільського господарства внаслідок диспаритету цін. Навіть повна відміна податків і відрахувань у позабюджетні фонди не компенсує збитків від диспаритету цін.

Необхідна жорстка державна дисципліна цін, яка дозволить кожній галузі одержати відповідну частку в доходах і залишити аграрному виробництву необхідні фінансові ресурси для його розвитку. Без виведення з кризового стану сільського господар-

ства, виробництва необхідних обсягів якісної й доступної за цінами продукції харчування та сировини для легкої і харчової промисловості подолати кризу в економіці України неможливо.

Різкий спад сільськогосподарського виробництва, постійне поглиблення диспаритету цін (в 1990 – 1999 роки темпи зростання цін на промислову продукцію та послуги для сільського господарства майже у 6 разів перевищили зміни цін на сільськогосподарську продукцію) й значне розширення бартерних операцій, недостатня державна підтримка цін і доходів сільськогосподарських товаровиробників призвели до сталої збитковості сільськогосподарського виробництва.

Отже, потрібно створити такі цінові відносини, які б забезпечили прибутковість сільськогосподарських товаровиробників. Узагальнення практики в регіонах та зарубіжний досвід свідчать, що чим точніше визначається ціна за стадіями виробництва, тим реальніше виражається конкретний вартісний внесок кожного з учасників у створення продукції і, відповідно, точніше відбивається відтворювальний процес. Зберігає своє практичне значення, особливо для формування цін пропозицій, використання нормативних методів попереднього розрахунку. Тому концептуальною основою державної політики в аграрному секторі повинне бути, з одного боку, декларування принципу вільного ціноутворення, яке пристосовується до платіжного способу, а з другого — застосування механізму регулювання цін пропозицій, в тому числі визначення рівня цільових гарантованих (захисних), заставних та інших цін.

Об'єктивна база використання зазначених цін рухома. При дефіциті продукції вона визначається середніми витратами виробництва і реалізації в гірших природноекономічних умовах. У міру подолання дефіцитності ціни відповідають витратам у середніх та більш кращих умовах.

У нинішніх умовах при збереженні пільг сільськогосподарським товаровиробникам і з урахуванням пропозицій, передбачених у проекті Податкового кодексу, можна зберегти податки, які застосовуються в аграрному виробництві, але внести зміни в діючу систему з метою стимулювання інвестиційної діяльності. Фіскальна функція держави в галузі сільського господарства в подальшому повинна бути зведена до мінімального рівня, що в сукупності з іншими методами регулювання може сприяти стабілізації цін і доходів галузі.

Ситуація зі сплатою податків суттєво змінилася в 1999 році завдяки введенню фіксованого сільськогосподарського податку (Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 17 грудня 1998 року №320), значно скоротилося податкове навантаження на сільськогосподарських товаровиробників [4]. Якщо в 1997 і 1998 роках вони повинні були сплачувати 91 грн. з розрахунку на 1 га сільськогосподарських угідь, то в 1999-му — тільки 38 грн. Внаслідок

зниження податкового навантаження підвищився рівень сплати податків. Якщо в 1997 році сплачувалось 34,1%, в 1998 — 40,4, то в 1999 — 65,3%.

Пропонується вдосконалити механізм утримання податку на прибуток від виробництва і переробки сільськогосподарської продукції аграрними підприємствами індустріального типу. Доцільно звільнити їх від цієї частини податку на прибуток аналогічно іншим організаційно-правовим формам господарювання, які виробляють і переробляють сільськогосподарську продукцію. Така необхідність обґрунтовується насамперед тим, що, з точки зору державної підтримки, всі аграрні товаровиробники, в тому числі й індустріального типу, знаходяться в однаковому економічному становищі.

Підприємства з переробки сільськогосподарської продукції індустріального типу здійснюють виробництво в складніших умовах, їм важче перейти від планової системи забезпечення до ринкових відносин. Вони обмежені основними виробничими фондами, які розраховані на поточне виробництво і в яких організувати виробництво в сучасних економічних умовах у більшості випадках неможливо.

Особливості організації аграрного виробництва потребують удосконалення методики вирахування податку на додану вартість. Дозволено при розрахунку податку на додану вартість застосувати фактичну ціну реалізації продукції, якщо підприємство не змогло реалізувати продукцію за цінами вище собівартості у зв'язку з відсутністю попиту через зниження її якості або споживних властивостей [3]. Це стосується сільського господарства із сезонним виробництвом, а отже, сезонними цінами на більшість видів продукції.

Величина реалізаційних цін — монопольне право сільськогосподарських виробників, які не монополізовані і між ними існує конкуренція. Для сільського господарства повинні бути передбачені певні особливості з урахуванням специфіки галузі: обчислювати оподаткований доход на підставі фактичних цін реалізації і придбання товарів, а також після одержання коштів.

Діючий порядок свідчить, що держава не довіряє товаровиробникам. Передбачається, що господарство зацікавлене реалізовувати продукцію за низькими цінами. Подібна практика призводить до того, що ПДВ утримується з недоодержаної виручки. Даний парадокс ніяк не узгоджується ні з теорією, ні з практикою раціонального господарювання. Виходячи з цього, більше половини податків і обов'язкових платежів сільськогосподарські товаровиробники сплачували, не маючи реальних джерел, а скорочуючи і так незначні фінансові ресурси, які призначались для цілей розширеного відтворення [5].

Щодо плати за сільськогосподарські угіддя, то вона становить незначну частку загальних податкових надходжень і практично не відіграє суттєвої ролі

у фінансових доходах країни. Низькі земельний податок і орендна плата негативно позначаються на раціональному використанні угідь, призводять до їх розпорощення та соціальної нерівності розвитку територій. Володіння або користування землею повинно супроводжуватися економічною відповідальністю, яка вимірюється податком, щоб примусити людей керуватися не власними корисними цілями, а інтересами суспільства.

В умовах радикальної економічної реформи питання вдосконалення механізму плати за землю в сільському господарстві набуває важливого значення. Це зумовлено тим, що протягом тривалого історичного періоду рентний чинник практично не брався до уваги, а проблемі приватної власності не приділялось належної уваги ні в наукових дослідженнях, ні в практиці. Зазначене призвело до безгосподарності у використанні земельних ресурсів, зниження родючості ґрунтів і в кінцевому підсумку — до низької ефективності сільськогосподарського виробництва. Подолання ситуації, що склалася, безпосередньо пов'язане з розвитком різних форм власності на землю, створенням для всіх сільськогосподарських товаровиробників відносно рівних стартових умов ведення господарської діяльності.

Щодо земельного податку, то він може зайняти відповідне місце тільки після впорядкування всього блоку відносин, пов'язаних з придбанням у власність, передачею в оренду і довготривалим використанням землі.

Не можна не погодитися з дослідниками, які підкреслюють, що ринок землі найчастіше розуміється як свобода її купівлі і продажу. Однак у нашій країні є своя земельна історія, національні особливості земельних відносин, а ринок — це не завжди продаж і купівля предметів в їх речовому, натурально-фізичному вигляді, які завершуються не тільки відчуженням об'єктів власності, але й відчуженням прав на використання речових об'єктів, які не вимагають зміни власника. Поняття "земельний ринок" можна розуміти як процес переходу прав використання земельних угідь від одних суб'єктів до інших. Земельний ринок являє собою насамперед податки на землю, податки на операцію з нею, купівлю земель для державних потреб, продаж державних земель і прав на неї, оренду землі. За землю повинні платити всі. На регульованому державою земельному ринку має дотримуватися суворий баланс інтересів, тобто інтерес держави повинен бути зрівноважений з інтересами власника землі.

Земельний податок має бути справедливим, враховувати диференціальні ренти I і II, тобто якість землі і місце її розташування. Одна рента повинна працювати на державу, друга — на того, хто працює на землі.

Відсутність факту купівлі-продажу землі як об'єкта господарської діяльності лише стримує, але не

заперечує реального існування вартості, її вплив на ціни продуктів і інших реальних форм прояву ринку земель. Неврахування земельних відносин при розробці пропозицій щодо вдосконалення економічного механізму призводить до неможливості їх реалізації. Роздержавлення земель без урахування їхньої реальної вартості створило нестабільну соціальну ситуацію, що значно загальмувало процес приватизації власності.

Розвиток ринкового механізму і вдосконалення підприємницької діяльності зумовлює необхідність докорінної зміни відношення до природних ресурсів, насамперед до землі. За допомогою податкового регулювання створюються умови, за яких не може бути невикористаних земель або недоцільно буде їх обробляти, з'являться надійні фінансові джерела для проведення заходів з поліпшення землекористування. Одне із завдань податкового механізму полягає у вирівнюванні умов сільськогосподарського виробництва на землю різної якості шляхом диференційованого стягнення податку, перерозподілу його частини в інші регіони з нестабільними природними умовами.

Для використання економічних методів охорони довкілля і земельних ресурсів сільськогосподарські угіддя необхідно оцінити, закріпити їх за матеріально відповідальними особами, визначити матеріальну відповідальність за зниження родючості землі. Така позиція посилює актуальність вирішення питань, пов'язаних з вартісною оцінкою землі.

На сучасному етапі, коли ринкові механізми знаходяться на стадії формування, важко вести мову про можливість об'єктивного визначення ціни на землю. Для розрахунку ціни землі по відносно однорідних групах земельних масивів визначається розмір диференціального доходу (ренти) з гектара ріллі як перевищення ринкової ціни сільськогосподарської продукції над індивідуальною ціною її виробництва з урахуванням виходу продукції з 1 га.

Слід зазначити, що мова повинна вестися не про фактичні показники диференціації доходів, а про нормалізовані показники, які зумовлені різними якісними характеристиками земель. Нормативною базою для такого розрахунку мають слугувати матеріали оцінки земель, у тому числі обласні шкали оцінки сільськогосподарських земель, а також обласні шкали оцінки сільськогосподарських земель за якістю. Одержані диференційовані оцінки капіталізуються. У світовій практиці сформувались два основних варіанти подібних розрахунків. За першим — за термін капіталізації приймають тривалість активного життя орендаря. Цей період, як правило, становить 15 – 20 років, у Німеччині — 18 років. Таким чином, ціна землі за першим варіантом визначається як очікуваний сумарний дохід рент за ряд років. За другим варіантом ціна землі розраховується як капітал, що забезпечує одержання річного доходу в розмірі земельної ренти при сформованій ставці позичкового процента за довгостроковими кредитами або ефективності вико-

ристання капіталу в галузі (ці показники в середньому становлять 6 – 8 % річних).

Механізм збереження і підвищення родючості землі є державним завданням і виступає як невід’ємна умова подальшого прогресу аграрного сектора. Нині діючий натуральний облік земель і реєстрація землекористування забезпечують кількісні і правові характеристики земельного фонду. Необхідна грошова оцінка землі та забезпечення її бухгалтерського обліку. Оскільки зниження або підвищення родючості землі пов’язане з господарською діяльністю людини, необхідно передбачити як економічні санкції до окремих осіб за нераціональне використання і зниження продуктивності угідь, так і стимули за збереження та підвищення їх родючості.

Передавати землю в користування доцільно за договором, у якому повинні бути відображені показники якості угідь, їх вартість, відповідальність за зниження продуктивної здатності, включаючи право на вилучення земель і утримання коштів для поновлення їх якісного стану. Землекористувачам, які забезпечують підвищення родючості землі, доцільно знизити платежі в бюджет і орендну плату, а також надати інші фінансові заохочення, які відповідають нормативним витратам для поліпшення угідь.

Актуальною проблемою залишається застосування відповідальності за податкові порушення. В сучасних умовах не враховується, з якої причини виникла недоплата податку в бюджет: внаслідок навмисного повного чи часткового ухилення від сплати податку або в результаті розрахункової помилки. Якщо організація недоплатила в бюджет кошти, то на останню нараховуються штрафи і пені, а порушнику доводиться перераховувати у декілька разів більше коштів, ніж сума недоплати. Штрафи перетворились в суттєве дохідне джерело. Розміри санкцій, як правило, не пов’язані зі шкодою, завданою платником податку своїми діями. Якщо зниження податків виникло внаслідок арифметичної помилки, з платника, крім донарахованої суми, утримується штраф у такому ж розмірі і пеня за затримку внесення платежів.

У ряді випадків відчувалося незнання законів, а також відсутність у відповідних працівників досвіду, заважало і громіздке податкове законодавство. Багато його положень були нечітко сформульовані, що породжувало численні нарікання з боку платників податку, суперечки між ними і податковими службами, порушення при тлумаченні положень.

Платник податків в Україні практично юридично і фінансово незахищений. Для його захисту від свавілля податкових органів необхідно скасувати примусове списання штрафних санкцій і утримувати їх виключно в судовому порядку. Необхідно встановити відповідальність податкових органів за необґрунтоване завдання збитків платнику податків, наприклад у вигляді штрафних санкцій, які застосувати до податкової адміністрації в тому ж разі, що і до плат-

ника (необґрунтоване вилучення коштів плюс штраф у тому ж розмірі, плюс пеня). Водночас доцільно посилити відповідальність посадових осіб за неприйняття заходів для своєчасної сплати податків.

Якщо відсутній намір у зниженні податку, а це сталося в результаті помилки в розрахунках або неправильного розуміння закону й інструкції, то, крім утримання недоїмки, слід обмежитися нарахуванням пені і не застосовувати штраф. Доцільно ввести принципи еластичної відповідальності юридичних осіб за податкові порушення. Міра відповідальності повинна встановлюватись тільки законодавчими актами.

У Податковому кодексі необхідна класифікація податкових порушень за двома параметрами: зміст порушення і збиток, завданий бюджету у вигляді недоодержаних платежів. Повинні також враховуватись і умови порушення законодавства. Пропонується запровадження конкретних санкцій з урахуванням фінансових і економічних обставин (затримка платежів платника не з його вини, рівень інфляції, дестабілізація цін, затримка фінансування). Штрафні санкції доцільно диференціювати залежно від важкості податкового правопорушення і наявності передбаченого наміру [1].

З метою створення кращих економічних умов для виробничої та інвестиційної діяльності пропонуються такі заходи щодо вдосконалення оподаткування сільськогосподарських товаровиробників:

при вдосконаленні податкової системи України поліпшувати умови функціонування вітчизняного товаровиробника — головної ланки в державі й основного платника в бюджет;

використовувати для всіх організаційно-правових форм господарювання в аграрному секторі диференційовану багатоканальну систему платежів у бюджет, які сприяли ефективнішому врахуванню всіх чинників діяльності — засобів виробництва, включаючи земельні і трудові ресурси;

зберегти діючу систему оподаткування і відрахувань у позабюджетні фонди, а також пільги, виключивши з оподаткування прибуток від сільськогосподарської діяльності спеціалізованих товаровиробників індустріального типу;

нараховувати податок на прибуток і додану вартість, виходячи з фактичних цін реалізації продукції, робіт і послуг, не проводити донараховання податків при реалізації за цінами, нижчими собівартості, що суперечить принципам ринкової економіки і призводить до додаткового вилучення коштів у бюджет, в тому числі й за рахунок збитків, при значних витратах галузі внаслідок диспатритету цін на сільськогосподарську продукцію і засоби виробництва;

підвищити рівень земельного оподаткування для збереження, поліпшення та ефективнішого використання земельних ресурсів, оскільки сільськогосподарські угіддя є головним засобом аграрного виробництва;

з метою збереження і підвищення зацікавленості товаровиробників працювати на землі плати за землю встановити в межах диференціальної ренти, відображаючої якість угідь, їх місцезнаходження по відношенню до ринків збуту, кількість та якість виробленої на цих землях продукції;

для подальшого реформування земельних відносин і збереження сільськогосподарських угідь оцінити останні у вартісному виразі, організувати бухгалтерський облік земель натурального виду, який не відповідає їх раціональному використанню, закріпити їх за юридичними і фізичними особами, передбачивши відповідальність за нецільове використання і зниження родючості земель;

удосконалити санкції за податкові порушення з урахуванням їх змісту і завданого бюджету збитку, умов порушення законодавства, а також відповідальності податкових органів за необґрунтоване завдання збитку платнику податку.

Література: 1. Концепція реформування податкової системи України // *Голос України*. — 2000. — №44. — С. 21. 2. Програма діяльності Кабінету Міністрів України "Реформи заради добробуту" // *Урядовий кур'єр*. — 2000. — №47. — С. 14. 3. Саблук П. Соціально-економічна модель постреформованого розвитку агропромислового виробництва в Україні. — К.: КНЕУ, 2000. — С. 7. 4. Закон України "Про фіксований сільськогосподарський податок" від 17 грудня 1998 року №320-XIV // *Відомості Верховної Ради України*. — 1999. — №5 — 6. — С. 39 — 40. 5. Колотуха С. М. Удосконалення системи оподаткування / С. М. Колотуха, Б. С. Гузар, К. М. Мельник // *Економіка АПК*. — 2002. — №4. — С. 72 — 76.

*Стаття надійшла до редакції
29.06.2004 р.*

УДК 658.014

Архаров В. В.

ГНУЧКА ОРГАНІЗАЦІЙНА СТРУКТУРА УПРАВЛІННЯ — ЗАПОРУКА КОНКУРЕНТНИХ ПЕРЕВАГ ПІДПРИЄМСТВ

The definite advantages of organizational management structure in comparison with mechanistic one, its ability for reacting to environment, proper changes required to be done in business structure for obtaining competitive advantages and the role of human factor in the strategic management process at all the stages are demonstrated in this article.

У теорії та практиці управління існує два базових підходи до визначення сутності економічної організації (підприємства). Консервативно настроєні експерти схильні розглядати її як механізм — штучно скон-

струйований об'єкт, що з часом не змінює своїх властивостей і структури. Такі компанії мали право на існування в стабільному зовнішньому середовищі, але в постіндустріальну епоху вони приречені. В умовах стабільної нестабільності можуть вижити тільки організації, що поводяться, як живі організми, тобто розвиваються і пристосовуються.

Сучасна теорія управління не рекомендує підприємствам "йти в атаку" на навколишнє бізнес-середовище. Успішна компанія, з погляду сучасного менеджменту, повинна мати винятково гнучкий "хребет" (організаційну структуру управління), який зможе у будь-який момент зігнутися згідно з обставинами. Протягом розвитку всієї індустріальної епохи ідея гнучкого виробництва була об'єктом уваги вчених.

З виробничої точки зору гнучкість трактувалася, як можливість швидкого перенастроювання технологічного устаткування, що дозволила б випускати нову продукцію, більш затребувану ринком. З часом стало зрозуміло, що можливість швидкого перенастроювання технологічного процесу ще не забезпечує загальної адаптивності підприємства до зовнішніх впливів. Тому гнучке підприємство слід розглядати як новий тип організації роботи, у якому вся система бізнес-процесів (не тільки виробничих, але й управлінських) може швидко змінювати конфігурацію. Властивість сучасної адаптивності повинна бути властива не тільки виробничим комплексам, але й організаційній структурі управління. У випадку зміни корпоративної стратегії необхідно, щоб змінювалася й система внутрішніх лінійних, функціональних і міжфункціональних зв'язків. У протилежному випадку застарілі, відсталі форми не дадуть можливості досягти поставленої мети.

Очевидно, що не існує єдиного оптимального підходу до прийняття стратегічних рішень у компанії. Гнучкий підприємницький підхід, заснований на вирішенні окремих питань, може підійти для невеликої фірми, що діє у швидкозмінюваних умовах. Тоді як для великих компаній буде потрібно зробити розрахунок на тривалу перспективу і розробити відповідні плани. Деякі фірми складають плани на кілька років уперед, тому що їм потрібен значний час для їх реалізації. Інші ж не можуть будувати плани більше, ніж на кілька місяців уперед, оскільки знаходяться в непередбачених і швидкозмінюваних умовах.

Г. Мінцберг виділяє два підходи до стратегічного управління [1]:

- а) модель підприємницького типу;
- б) планова модель.

Перша модель має наступні характерні риси:

1. Формування стратегії — це напівусвідомлений процес, що відбувається в уяві лідера-підприємця.
2. Тривале вивчення логіки функціонування галузей і глибоке осмислення наявних тенденцій дають йому можливість сформулювати своє бачення сценарію, відповідно до якого бізнес повинен розвиватися в майбутньому.